IFRS 16: le conseguenze fiscali dell'introduzione del nuovo principio contabile

Le annuali scadenze fiscali si avvicinano rapidamente e le novità relative all'aggiornamento dei principi contabili IFRS sul leasing avrà certamente un impatto fiscale importante sui bilanci di molte aziende. Com'è noto, infatti, il 1° gennaio 2019 è entrato in vigore l'IFRS 16 Leases che sostituisce il precedente IAS 17 e che dovrà essere utilizzato per la stesura dei bilanci relativi all'esercizio 2019. L'IFRS 16 è stato recepito con Reg. 1986/2017, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale dell'Unione Europea del 9 novembre 2017, n. L 291. Le **novità in commento, si ricorda, riguardano soltanto le aziende che adottano i principi contabili internazionali IAS/IFRS** emanati dallo IASB (International Accounting Standard Board) e non le aziende che adottano i principi nazionali emanati dall'**Organismo Italiano di Contabilità (OIC)**.

Cosa cambia con l'IFRS 16 Leases

Le modifiche ai principi contabili indicate hanno effetto, in particolare, sui clienti dei contratti di leasing (anche definiti locatari, conduttori o utilizzatori, quindi non sui locatori, per i quali l'IFRS 16 non prevede modifiche rilevanti rispetto al previgente IAS 17), e sulla contabilizzazione che questi devono attuarne. Possono essere, su opzione, esclusi dall'applicazione di queste norme i contratti con durata pari o inferiore ai 12 mesi e i contratti aventi ad oggetto attività di modico

valore(*low-value asset*, come i computer).

Nel previgente IAS 17 era prevista, in capo al locatario, la distinzione tra leasing operativi (rappresentati dai contratti quali noleggi e locazioni in cui non si prevedeva il trasferimento della proprietà del bene al termine del contratto) e leasing finanziari (rappresentati dai contratti di leasing in cui al termine del contratto era ragionevole il realizzo del trasferimento della proprietà del bene oggetto del contratto stesso). I contratti di leasing qualificabili come operativi erano contabilizzati secondo il metodo patrimoniale, con conseguente rilevazione dei canoni di locazione negli anni di competenza. I contratti qualificabili come finanziari, di contro, erano registrati contabilmente secondo il metodo finanziario: il bene oggetto del contratto era registrato tra le attività patrimoniali del locatario e ammortizzato pro quota e, tra i debiti, era rilevato il debito verso il locatore; nel conto economico erano registrati, oltre alle quote di ammortamento del bene, gli oneri finanziari correlati al contratto.

Il nuovo IFRS 16 prevede che, in capo al locatario, qualsiasi contratto che contenga un leasing sia rilevato secondo il metodo finanziario. Il contratto è o contiene un leasing se, in cambio di un corrispettivo, conferisce il diritto di controllare l’utilizzo di una attività

specifica per un certo periodo di tempo, a prescindere, quindi, dal trasferimento della proprietà del bene al termine del contratto.

In base alla nuova definizione di leasing, pertanto, anche i comuni contratti di affitto immobiliare rientrano nell'ambito di applicazione dell'IFRS 16, con conseguente necessità di rilevare sia il diritto d'uso tra le attività immobilizzate che il debito finanziario verso il locatore, calcolato proporzionalmente alla durata del leasing (in estrema sintesi pari alla durata contrattuale incrementata di eventuali rinnovi, se previsti e probabili).

Emersione rapida

A questo proposito, una ricerca di Deloitte realizzata analizzando i bilanci 2016 delle 384 società allora quotate in Italia sulla base delle nuove norme (presentate dallo IAS proprio in quell'anno), sottolineava come "attualmente, i contratti di leasing operativo non sono rilevati negli stati patrimoniali dei locatari, con effetti sulla comparabilità dei bilanci delle imprese operanti nel medesimo settore, specialmente tra quelle che acquistano i beni in proprietà e quelle che ricorrono al leasing". E continuava, citando dati IASB: "risulta che l'85% dei contratti di leasing non figurano nel bilancio delle imprese e che più di 2.000 miliardi di dollari potranno 'emergere' nei bilanci con l'introduzione dell'IFRS 16".

Un dato di estremo interesse per la trasparenza e la confrontabilità dei bilanci delle società a livello internazionale, in piena armonia con la "filosofia" dei principi contabili IAS/IFRS volti precipuamente

a mettere in evidenza le prospettive future delle società al fine di fornire utili
strumenti di analisi a possibili investitori, piuttosto che – com'è invece
nella strategia OIC – fotografarne la situazione di bilancio a favore degli
investitori già soci e azionisti.
Il senso di questo aggiornamento normativo, quindi, appare molto chiaro.

Chi deve applicare l'IFRS 16

Il paragrafo C1 dell'Appendice C del testo adottato dall'UE indica
che "l'entità [*cioè la società*, NdA] deve applicare il presente
Principio a partire dai bilanci degli esercizi che hanno inizio dal 1° gennaio
2019 o da data successiva. L'applicazione anticipata è consentita alle entità
che alla data o prima della data di applicazione iniziale del presente
Principio applicano **l'IFRS 15 'Ricavi provenienti da contratti con i
clienti'.** Se l'entità applica il presente Principio a
partire da un esercizio precedente, tale fatto deve essere indicato".

Ciò significa che alcune
società hanno avuto la possibilità di applicarli già dall'anno fiscale 2018, ma
solo nel caso in cui avessero già adottato l'IFRS 15 indicato. Per tutti gli
altri, vale l'applicazione per l'anno fiscale 2019.

Leasing in atto e leasing da avviare

La scadenza del 1° gennaio 2019 avrà sicuramente visto molte società con contratti di leasing già in essere, precedentemente classificati come operativi e finanziari. Nel caso dei contratti di leasing operativo è il paragrafo C8 dell'Appendice C a fornire le necessarie delucidazioni. In sintesi, il locatario deve: a) "rilevarne la passività al valore attuale dei restanti pagamenti dovuti per il leasing, attualizzati utilizzando il tasso di finanziamento marginale del locatario alla data dell'applicazione iniziale"; b) rilevarne poi "l'attività consistente nel diritto di utilizzo alla data dell'applicazione iniziale", scegliendo di valutare l'attività suddetta o al valore contabile o all'importo pari alla passività del leasing rettificato per l'importo di eventuali risconti passivi o ratei attivi relativi al leasing rilevati nel prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria immediatamente prima della data dell'applicazione iniziale; c) applicare lo "IAS 36 Riduzione di valore delle attività" alle attività.

Per i contratti di leasing finanziario il riferimento è il paragrafo C11, che indica come "il valore contabile dell'attività (…) e della passività del leasing alla data di applicazione iniziale è il valore contabile dell'attività oggetto del leasing e della passività del

leasing valutato
immediatamente prima di tale data applicando lo IAS 17". Per questi leasing, il
locatario deve contabilizzare l'attività (…) e la passività (…) applicando il
presente Principio a partire dalla data dell'applicazione iniziale".

Aspetti fiscali dell'IFRS 16

Aspetti fiscali "a regime"

Gli aspetti fiscali dell'IFRS 16 sono stati chiariti dal decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 5 agosto 2019, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 191 del 16 agosto 2019, *volti ad armonizzare le regole di determinazione dell'imponibile IRES e IRAP con il nuovo principio contabile IFRS 16.*
Ciò in quanto l'indicazione di "diritto d'uso" relativo ai contratti di leasing introduce un concetto innovativo che deve inserirsi all'interno di un sistema fiscale complesso e articolato; il decreto ne ha quindi chiarito i termini di ammortamento e di variazione del valore.

**Il citato decreto stabilisce che al
diritto d'uso o ROU (Right of use) si applica un regime fiscale differente a
seconda che il contratto di leasing sottostante si possa o meno considerare
"traslativo" della proprietà dell'asset al termine del contratto, ove il
contratto si intende "traslativo" se contiene la previsione del trasferimento
della proprietà dell'asset al termine del contratto ovvero un'opzione di
riscatto che è ragionevolmente certo sarà esercitata.**

In particolare:

1. i leasing qualificabili come “traslativi”: il ROU è ammortizzato lungo la durata della vita utile dell’asset (ai sensi del primo periodo del par. 32 dell’IFRS 16) pertanto trovano applicazione le disposizioni fiscali previste dal Tuir e da altre disposizioni di legge con riguardo all’attività materiale o immateriale sottostante. Si applicheranno, pertanto, le disposizioni di cui agli artt. 102, 102bis e 103 del Tuir nonché i limiti prescritti per gli ammortamenti, ad esempio dalle tabelle ministeriali di cui al D.M. 31.12.1988.
2. per i leasing qualificabili come “non traslativi”: il ROU è ammortizzato per il periodo minore tra la durata della vita utile dell’asset e la durata del contratto (ai sensi del secondo periodo del par. 32 dell’IFRS 16) pertanto trova applicazione l’art. 103 Tuir, che prevede l’ammortamento in misura corrispondente alla durata di utilizzazione prevista dal contratto o dalla legge. Nel caso specifico, la durata di utilizzazione è definita secondo le disposizioni contenute nell’IFRS 16.

Il decreto precisa inoltre che la deduzione delle quote di ammortamento è soggetta ai limiti stabiliti dal Tuir con riferimento all’attività sottostante nonché ai limiti di cui all’art. 164 Tuir (limiti di rilevanza del costo disposti per la locazione e il noleggio).

In base all’art. 2 del decreto in commento non assumono rilevanza fiscale:

- le svalutazioni dei ROU effettuate in sede di applicazione dello IAS 36 e
- le rivalutazioni e svalutazioni del ROU derivanti dall’applicazione del modello della “rideterminazione del valore” di cui al par. 35 dell’IFRS 16.

Aspetti fiscali applicabili in sede di First Time Adoption

Il D.M. del 5 agosto 2019 non contiene, tuttavia, alcuna

previsione in merito alla prima applicazione dell'IFRS 16, con la conseguenza di dover ricorrere alle previsioni normative e ai chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate disponibili con riferimento, genericamente, ai cambiamenti di principi contabili.

Dal punto di vista fiscale, in assenza di specifiche disposizioni, è necessario fare riferimento alle norme preesistenti all'ingresso dell'IFRS 16. In particolare, l'art. 5, comma 2, D.M. 48/2009 ha introdotto il c.d. "criterio di neutralità", disponendo che i criteri di neutralità contenuti nel D.Lgs. 38/2005 trovano applicazione anche in caso di cambiamento dei principi contabili internazionali IAS/IFRS già adottati, con conseguente irrilevanza del ripristino di costi già dedotti, della cancellazione di costi già iscritti in bilancio o della riduzione di valore di fondi accantonamento già dedotti. In modo più ampio l'art. 15 D.L. 185/2008, unitamente al D.M. 30.07.2009, dispone che per le operazioni ancora in corso al momento della FTA di un nuovo principio contabile e che risultino diversamente qualificate, imputate temporalmente, classificate o valutate continua a trovare applicazione il regime fiscale che si sarebbe reso operante in assenza delle novità contabili (criterio di continuità del regime fiscale o regime transitorio).

Il citato regime transitorio è, tuttavia applicabile solo nel caso in cui l'immediato rilievo fiscale dell'operazione registrata secondo le nuove regole contabili comporti un fenomeno di tassazione anomala, vale a dire di doppia tassazione/deduzione o un salto di imposta. Nel caso in cui tale fenomeno non si ravvisi, di contro, il regime transitorio della continuità del regime fiscale non potrebbe essere applicato e dovrebbero trovare rilievo fiscale immediato le poste contabili previste dalla nuova rappresentazione contabile.

La Redazione